



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 7. Juni 2006 betreffend Abweisung des Antrages auf Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber wies in der Einkommensteuererklärung für 2001 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 34.687,00 Euro aus. In der Steuererklärungsbeilage ermittelte er die Einkünfte wie folgt:

	US \$	Euro
Einnahmen	36.000,00	40.156,16
6 % Werbungskosten		- 2.409,37
Sozialversicherungsbeitrag		- 3.059,93
Gewinn 2001		34.687,00

In der Einkommensteuererklärung für 2002 wies der Berufungswerber Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 32.660,00 Euro aus. Diese Einkünfte ermittelte er in der Steuererklärungsbeilage wie folgt:

	US \$	Euro
Einnahmen	36.000,00	38.059,00
6 % Werbungskosten		- 2.284,00
Sozialversicherungsbeitrag		- 3.115,00
Gewinn 2002		32.660,00

Die Veranlagung erfolgte für 2001 und 2002 erklärungsgemäß.

Auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Folgejahr 2003 teilte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. Februar 2006 Folgendes mit:

Der Berufungswerber sei infolge der Begründung eines Wohnsitzes in Österreich ab dem Kalenderjahr 2001 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig geworden. Er habe bis zur Liquidation der Firma E.L. Limited mit dem Sitz in Jersey (5. Jänner 2004) ausschließlich für diese Firma Warengeschäfte vermittelt. Seine Tätigkeit für die E.L. Limited sei jedoch in den arabischen Ländern des Nahen Ostens erbracht worden. Eine Tätigkeit auf österreichischem Territorium sei nicht erfolgt. Die vom Berufungswerber vermittelten Wareneinkäufe seien von Unternehmen (Lieferanten im arabischen Raum) an unterschiedliche Abnehmer auch in Österreich fakturiert worden.

Die E.L. Limited habe von den Warenempfängern Provisionszahlungen erhalten, aus welchen sie ihrerseits den für sie tätigen Geschäftsführer – den Berufungswerber – für seine Vermittlungstätigkeit bezahlt habe. Es sei somit davon auszugehen, dass es sich bei den vom Berufungswerber erzielten Einnahmen bis einschließlich 2003 um solche gehandelt habe, die er im Ausland erzielt habe. Diese Einnahmen seien daher in der Einkommensteuererklärung nur unter der Textziffer 395 zu erfassen.

Dementsprechend sei für die Veranlagungsjahre 2001 und 2002 eine Berichtigung der eingereichten Einkommensteuererklärungen notwendig. In der Beilage würden daher für den Berufungswerber berichtigte Einkommensteuererklärungen für 2001 und 2002 überreicht, in welchen nunmehr die seinerzeit erklärten Einkünfte nicht mehr unter der Textziffer 320

(Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit), sondern nur unter der Textziffer 395 (ausländische Einkünfte), erklärt würden.

In dem Schreiben vom 15. Februar 2006 wurde weiters der Antrag gestellt, die Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2001 und 2002 auf Grund des geschilderten Sachverhaltes berichtigt vorzunehmen, und bei der Einkommensteuerveranlagung 2003 den Sachverhalt, wie in der Erklärung dargestellt, zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 7. Juni 2006 wies das Finanzamt den Antrag vom 15. Februar 2006 mit folgender Begründung ab:

„Da es kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Jersey gibt – das DBA Österreich - Großbritannien ist auf die Kanalinseln nicht anwendbar – sind die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit in Österreich steuerpflichtig und unter Kennziffer 320 zu erfassen. Die Kennziffer 395 ist nur für ausländische Einkünfte, für die Österreich auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens das Besteuerungsrecht zusteht, vorgesehen.“

Gegen den Abweisungsbescheid vom 7. Juni 2006 wurde Berufung mit folgender Begründung erhoben:

Es werde nicht bestritten, dass es zwischen Österreich und Jersey kein Doppelbesteuerungsabkommen gibt. Es werde aber bestritten, dass die vom Berufungswerber erzielten ausländischen Einkünfte (ausschließlich) unter der Kennziffer 320 zu erfassen sind. Es werde nach wie vor die Auffassung vertreten, dass ausländische, in Österreich zu besteuernnde Einkünfte (auch) unter der Kennziffer 395 zu erklären sind. Unabhängig von der grundsätzlichen Erfassung ausländischer Einkünfte unter Abschnitt 9 der Einkommensteuererklärung seien in den Textziffern 396, 787 und 440 weitere Eintragungen vorgesehen, die im Falle eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens gewisse Begünstigungen für den Kunden enthalten. Dies bedeute jedoch nicht gleichzeitig, dass die ausländischen Einkünfte (nur) unter Kennziffer 320 zu erfassen sind.

Da diese Differenzierung für die Sozialversicherungspflicht von Bedeutung sei, erscheine eine Berichtigung notwendig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in welchem ergänzend Folgendes ausgeführt wurde:

Da die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft an den Einkommensteuerbescheid und die Beurteilung, dass der Berufungswerber in den Jahren 2001 und 2002 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erzielt habe, gebunden sei, erscheine es ungerechtfertigt, dass die Sozialversicherungsanstalt vom Berufungswerber im Ausland bezogene Einkünfte, die lediglich auf Grund eines nicht existenten Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich besteuert würden, Sozialversicherungsbeiträge einhebe. Die Finanzbehörden mögen im Zusammenhang mit der Berufungsentscheidung feststellen, dass im vorliegenden Fall der Ausweis von „selbständigen Einkünften“ im Einkommensteuerbescheid lediglich auf Grund der EDV-mäßigen Form der Einkommensteuererklärung erfolge. Es werde nach wie vor nicht verkannt, dass das vom Berufungswerber in Jersey erzielte Einkommen mangels eines Doppelbesteuerungsabkommens in Österreich der Einkommensteuer unterliege. Andererseits werde aber die Meinung vertreten, dass dieses Einkommen nicht gleichzeitig Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft sein müsse bzw. könne. Der Berufungswerber dürfe nicht auf Grund von Formalbestimmungen in der EDV-unterstützten Bescheidausfertigung mit Pflichtbeiträgen nach dem GSVG belastet werden. In der Einkommensteuererklärung seien keine eigenen Kennzahlen vorgesehen, die diesem Steuerfall entsprächen.

Auf Grund der auch vom Verwaltungsgerichtshof ausgesprochenen Meinung, dass sich die SVA an die Einkommensteuerbescheide zu halten habe, sei zumindest notwendig, dass zum Einkommensteuerbescheid eine zusätzliche Bescheidbegründung ergehe, die den diesbezüglichen Hinweis hinsichtlich der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit enthalte. Nur so könne sichergestellt werden, dass die vom Berufungswerber vereinnahmten ausländischen Einkünfte mit dem laufenden Einkommensteuertarif in Österreich versteuert werden, aber nicht gleichzeitig Bemessungsgrundlage für eine Beitragsbemessung nach dem GSVG sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene **Schreib- und Rechenfehler** oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich **auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten** berichtigen.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der **Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen** beruht.

Schreibfehler sind zB Abschreibfehler, Rechtschreibfehler oder das Verschreiben beim Namen des Bescheidadressaten. Rechenfehler sind zB Additionsfehler.

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, somit Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens. Solche Unrichtigkeiten liegen vor, wenn erkennbar eine Formulierung dem erschließbaren Gestaltungswillen nicht entspricht (vgl. VwGH 28.9.1983, 82/13/0111, 82/13/0186).

Ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten sind zB Fehler, die sich daraus ergeben, dass ein Finanzamt den Programmablauf, den es mit einer bestimmten Eintragung auslöst, nicht kennt (vgl. VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015). Ein solcher Fehler kann auch eine bei einer falschen Kennziffer erfolgte Eintragung sein (vgl. VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Aus Abgabenerklärungen übernommene offensichtliche Unrichtigkeiten liegen vor allem vor

- bei Übernahme offensichtlich unrichtiger rechtlicher Würdigungen (zB als Betriebsausgaben qualifizierte, als Kosten für Urlaubsreise bezeichnete Aufwendungen),

- bei aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen (zB Nichtberücksichtigung eines Verlustvortrages gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988),

- bei Divergenzen zwischen Angaben im Erklärungsvordruck und solchen diesem Vordruck angeschlossenen Beilagen (zB wenn die Einnahmen statt des Gewinnes laut beiliegender Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Erklärungsvordruck eingetragen sind)

(vgl. *Ritz*, BAO³, § 293b Tz 5).

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall in den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 nicht darüber abgesprochen wird, ob es sich bei den Einkünften um in- oder ausländische Einkünfte handelt, stellt hingegen keinen Fehler bzw. keine Unrichtigkeit iSd §§ 293, 293b BAO dar.

Eine Berichtigung von Einkommensteuerbescheiden dahingehend, dass die bisher erfassten Einkünfte aus selbständiger Arbeit als ausländische Einkünfte ausgewiesen werden, ist verfahrensrechtlich nicht vorgesehen, ein darauf gerichteter Antrag daher unzulässig.

Der Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 7. Juni 2006 kann daher keine Folge gegeben werden.

Ergänzend wird auf Folgendes hingewiesen:

Nach § 229a Abs. 2 GSVG haben die Abgabenbehörden des Bundes der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft die zur Einbeziehung in die Pflichtversicherung und zur Bemessung der Beiträge erforderlichen Daten von Personen, die mit Einkünften aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb zur Einkommensteuer veranlagt sind, un aufgefordert zu übermitteln. Diese Daten sind weiterzuleiten, wenn die zugrundeliegenden Einkommensteuerbescheide in Rechtskraft erwachsen sind. Die Übermittlung erfolgt über EDV (§ 4 der Verordnung betreffend die Durchführung der Übermittlung von Einkommensteuerdaten an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, BGBl. Nr. II 107/1998).

Wenn die Finanzverwaltung somit auch verpflichtet ist, Teile der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb) dem Sozialversicherungsträger (über EDV) bekanntzugeben, so wird im Falle von Erwerbsaktivitäten im Ausland bewusst in Kauf genommen, dass die von der Finanzverwaltung mitgeteilten Daten (Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb) in der Regel nicht unmittelbar die GSVG-Beitragsgrundlage bilden werden.

Die mit der Wohnsitznahme in Österreich verknüpfte unbeschränkte Steuerpflicht hat bei erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten im Ausland zur Folge, dass hinsichtlich der Einbeziehung dieser im Ausland erzielten Einkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage (Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb) drei Situationen zu unterscheiden sind:

- a) Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), sind in die steuerliche Bemessungsgrundlage auch die Auslandseinkünfte einbezogen, wenn die Voraussetzungen für einen Antrag auf Ausscheidung gemäß § 48 BAO nicht vorliegen. In diesem Fall sind die steuerlichen Daten für die GSVG-Beitragsgrundlage nicht unmittelbar verwendbar; diese sind um die Auslandseinkünfte zu korrigieren.
- b) Es besteht ein DBA, das nach dem Prinzip der Anrechnungsmethode (steuerliche) Doppelbesteuerungen vermeidet. Da nach diesem Prinzip der Wohnsitzstaat das Recht hat, sämtliche (Auslands)Einkünfte unter Anrechnung der im Ausland tatsächlich entrichteten Steuern zu besteuern, müssen auch in diesem Fall Korrekturen zur Ermittlung der GSVG-Beitragsgrundlage vorgenommen werden (Ausscheiden der Einkünfte aus den erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten im Ausland).
- c) Es besteht ein DBA, das nach dem Prinzip der Befreiungsmethode (steuerliche) Doppelbesteuerungen vermeidet, das heißt, dass die einzelnen Steuerquellen mit Betriebs(stätten)qualität einem der beteiligten Staaten zur alleinigen Besteuerung zugewiesen werden. Nach dem OECD-Musterabkommen werden erwerbswirtschaftliche (Betriebsstätten)Einkünfte dem Quellenstaat zugewiesen, sodass sie in die steuerliche Bemessungs-

grundlage des Wohnsitzstaates nicht eingehen und diese deshalb unmittelbar für die Anknüpfung der GSVG-Versicherungspflicht geeignet ist. Da das OECD-MA aber lediglich eine Vertragsschablone für die Harmonisierungsbestrebungen auf dem DBA-Gebiet ist, muss bei jeder Auslandsbetätigung (erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten iSd § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG) im einzelnen DBA geprüft werden, wie die Zuteilungen der Erwerbseinkünfte in concreto zu erfolgen haben

(vgl. *Karl/Taucher*, Pflichtversicherung „neuer Selbständiger“ bei Auslandsberührungen, ASoK 1999, 82, Pkt 3.).

Im vorliegenden Fall ist die unter a) angeführte Situation gegeben. Da es kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Jersey gibt, sind in der steuerlichen Bemessungsgrundlage die Auslandseinkünfte (in Höhe von 34.687,00 € für 2001 bzw. 32.660,00 € für 2002) enthalten.

In Fällen, in denen sich die steuerliche Bemessungsgrundlage infolge von Auslandsaktivitäten nicht mit der GSVG- Beitragsgrundlage deckt, ist jedoch von der Abgabenbehörde keine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide durchzuführen, sondern seitens des Versicherten eine Korrektur der von der Abgabenbehörde an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft weitergeleiteten steuerlichen Bemessungsgrundlage im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren zu erwirken (vgl. *Karl/Taucher*, Pflichtversicherung „neuer Selbständiger“ bei Auslandsberührungen, ASoK 1999, 82, Pkt 3.).

Eine (absolute) Bindungswirkung der an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft computerunterstützt weitergeleiteten Daten der rechtskräftigen Einkommensteuerbescheide bei der Feststellung der Versicherungspflicht nach § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG besteht nicht (vgl. *Taucher*, Anbindung der Versicherungspflicht der „neuen Selbständigen“ an den Ausweis der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid, ASoK 2007, 384; *Taucher*, Anbindung der Beitragspflicht der „neuen Selbständigen“ an den Ausweis der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid, ASoK 2007, 412).

Überdies wird in der Literatur die Rechtsauffassung vertreten, dass eine Bindung im sozialversicherungsrechtlichen Verfahren an die in einem Einkommensteuerbescheid vorgenommene Qualifikation von Einkünften als gewerblich oder selbständig bzw. an die dort genannte Höhe der Einkünfte bereits deshalb nicht bestehen kann, weil solche Angaben im Einkommensteuerbescheid lediglich Teil der Bescheidbegründung – und nicht des Spruches – sind. Die Verbindlichkeit als Bescheidwirkung besteht jedoch nur für Teile des Spruches (vgl. *Ritz*, Einkommensteuerbescheide, in: Festschrift für Doralt, Wien 2007, 353, insbesondere 372 f.).

Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

Wien, am 10. Dezember 2009